

ПРИМЕНЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ПРИ ВЫБОРЕ ВАРИАНТА ПОСЛЕДУЮЩЕЙ ОЦЕНКИ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ В КОНТЕКСТЕ МСФО

*Ирина ГОЛОЧАЛОВА, д-р, конф. унив., Молдавская Экономическая Академия
Виорел ЦУРКАНУ, д-р хаб., проф. унив., Молдавская Экономическая Академия*

The alternative model of measurement, which used in the subsequent evaluation long – term assets, is the reason of some technical, methodological and calculating problems. The authors suggested their solution in this article.

В современных условиях развития экономики возникает необходимость обеспечения информационной прозрачности деятельности бизнес-единицы. Это достигается представлением достоверной информации для принятия управленческих решений финансовой отчетности. Выполнение данного требования возможно только в случае применения составителем отчетности **профессионального суждения**, под которым понимается его мнение о фактах хозяйственной жизни, высказанное добросовестно и полезное для составления финансовой отчетности, отвечающей концепции достоверности. Профессиональное суждение проявляется в способности идентифицировать все элементы финансовой отчетности; осуществить их классификацию и оценку; определить время и способ признания; подготовить информацию и отразить ее в финансовой отчетности. Следовательно, профессиональное суждение:

- помогает найти наиболее верное решение в конкретной ситуации;
- обеспечивает подготовку финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами (МСФО);
- является основой Учетной политики хозяйствующего субъекта.

Однако для того чтобы суждение стало профессиональным, его формирование должно осуществляться:

- на базе знаний теории бухгалтерского учета, эволюция которой оказывает непосредственное воздействие на развитие системы бухгалтерского учета;
- исходя из понимания положений МСФО, в основу которых положены методологические аспекты и современные тенденции развития бухгалтерского учета;
- учитывая требования концепции достоверности финансовой отчетности, которая требует умелого применения качественных характеристик информации, что обеспечивается накопленным практическим опытом.

Один из ярких примеров проявления профессионального суждения – это решение

проблемы выбора варианта последующей оценки долгосрочных активов. Известно, что ключевым положением МСФО является отражение в финансовой отчетности долгосрочных активов по стоимости, которая определяется условиями действующего рынка. Однако до недавнего времени в основу оценки долгосрочных активов был положен принцип исторической стоимости, в целом отвечающий назначению финансовой отчетности. Изменения на финансовом рынке расширили состав долгосрочных активов, в который вошли определенные виды финансовых инструментов и инвестиционная недвижимость, приоритетной оценкой которых является оценка, учитывающая временную стоимость денег. Возникновение этих активов и особый подход их стоимостного измерения обусловили переход на принцип оценки по справедливой стоимости (рис.1).

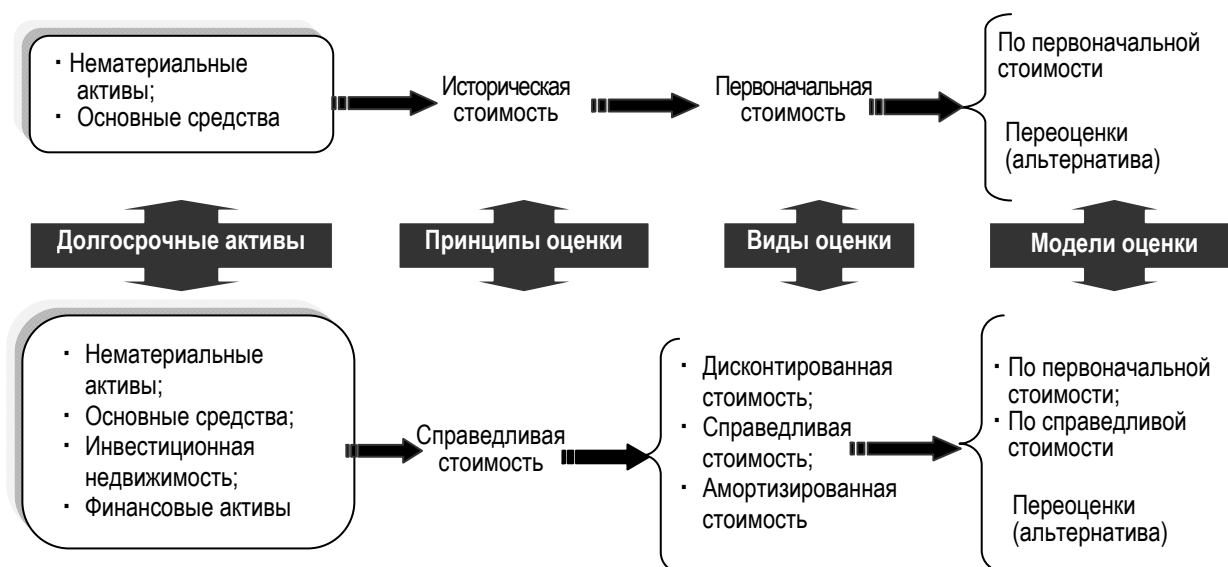


Рис. 1. Принципы оценки и их влияние на стоимостное измерение активов

Согласно установленному порядку в бухгалтерском учете оценка осуществляется в два этапа: на дату первоначального признания – первоначальная оценка; на дату подготовки отчетности – последующая оценка. На момент **первоначального признания** оценка актива по сути проводится по справедливой стоимости, так как формируется исходя из понесенных затрат на момент приобретения или создания. **Последующая оценка** зависит как от внешнего (условия действующего рынка), так и внутреннего (использование актива в рамках бизнес-единицы) воздействия бизнес-среды, поэтому остановимся на некоторых проблемных аспектах ее применения.

До недавнего времени последующая оценка отражала результат только внутреннего воздействия (историческая стоимость), однако ситуация изменилась, когда оценка по справедливой стоимости была обозначена как приоритетная, в части обеспечения качественных характеристик информации, содержащейся в финансовой отчетности. Способ определения справедливой стоимости при последующей оценке зависит от специфики каждого вида активов. Так, для некоторых видов финансовых инструментов и инвестиционной недвижимости стоимость определяется прямым путем на основе цен активно действующего рынка спроса и предложения, представляя собой справедливую стоимость; для активов, традиционно учитываемых по исторической стоимости (нематериальные активы, основные средства, ссуды и др.), стоимость определяется расчетным путем на основе дисконтирования. В результате на дату составления финансовой отчетности активы отражаются по: справедливой стоимости; дисконтированной стоимости; амортизированной стоимости. Определение справедливой стоимости для активов при наличии действующего рынка не представляет сложности. Информация о дисконтированной и амортизированной стоимости может быть получена только в результате применения специальных методов расчета. Однако расчет становится более сложным при оценке долгосрочных активов в контексте сочетания

положений: **IAS 16 «Основные средства»**, **IAS 38 «Нематериальные активы»**, допускающих возможность использования, кроме основной (модель первоначальной стоимости), альтернативной модели (модель переоцененной стоимости) последующей оценки, а также **IAS 36 «Обесценение активов»**, предписывающего процедуры тестирования для признания убытка от обесценения и особый порядок его реверсирования при применении модели переоцененной стоимости.

Модель учета по первоначальной стоимости предусматривает оценку по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации за весь срок эксплуатации и убытка от обесценения. **Модель переоценки** основана на использовании информации о справедливой стоимости за вычетом последующей накопленной амортизации и убытка от обесценения. Итак, **первая проблема** – выбор модели, которая является более целесообразной для применения. Решение этой проблемы зависит в первую очередь от профессионального суждения составителя отчетности, который должен принять во внимание как состояние действующего рынка на аналогичные активы (рис. 2, первый шаг), так и характерные особенности модели переоцененной стоимости, обозначенные в соответствующих положениях МСФО: наличие двух вариантов (пропорциональный пересчет или зачет накопленной амортизации); исключение дебетового сальдо резервов переоценки; последовательное списание сальдо резервов переоценки по мере использования актива и отнесение его на нераспределенную прибыль прошлых лет (рис. 2, второй шаг).

Каждая из моделей последующей оценки требует признания результатов тестирования на предмет обесценения, отражение в учете которого оказывает влияние, как на стоимостное измерение долгосрочных активов, так и в целом на содержание финансовой отчетности (рис. 2, третий шаг).

Согласно **IAS 36** порядок учета убытка от обесценения включает два этапа: 1 – признание убытка от обесценения актива на момент его выявления; 2 – реверсирование (восстановление) ранее признанного убытка от обесценения.



Рис 2. Применение профессионального суждения при выборе модели последующей оценки

Убыток от обесценения актива признается тогда, когда балансовая стоимость актива

превышает его возмещаемую стоимость. Правило реверсирования убытка от обесценения в соответствии с IAS 36 состоит в следующем: ранее признанный убыток от обесценения актива должен быть восстановлен только тогда, когда за период, прошедший с момента последнего признания убытка от обесценения, изменились оценочные данные, на основе которых определяется стоимость возмещения актива. При этом сумма восстановления должна быть меньше, чем ранее признанный убыток от обесценения, так как представляет собой разницу между ранее признанным убытком от обесценения и корректировкой амортизации тестируемого актива. Реверсированный убыток от обесценения признается как операционный доход.

В контексте учета убытка от обесценения возникают **проблемы**, при разрешении которых также требуется применение профессионального суждения (рис. 3, продолжение рис. 2):

- **технического характера** – отражение в учете результатов тестирования по одному из двух вариантов признания убытка от обесценения и его реверсирование: *прямым путем*, с отражением результатов тестирования по счетам расходов/доходов от операционной деятельности в корреспонденции со счетами долгосрочных активов; *косвенным путем*, с отражением результатов тестирования по счетам операционных расходов/доходов в корреспонденции с регулирующим счетом «Обесценение активов», на котором автономно накапливается информация о признанном убытке от обесценения (рис. 3, четвертый шаг);
- **методологического характера** – отражение результатов тестирования на предмет признания убытка от обесценения и его реверсирование при выборе альтернативной модели последующей оценки долгосрочных активов (рис.3, пятый шаг).



Рис. 3. Применение профессионального суждения при выборе модели последующей оценки (тестирование на предмет обесценения)

В случае, если при последующей оценке долгосрочных активов применяется модель

первоначальной стоимости (основная модель), выполняются правила общего подхода тестирования на предмет признания или реверсирования убытка от обесценения, вне зависимости от выбранного варианта его отражения (прямым или косвенным путем).

Вопрос отражения результатов тестирования при применении альтернативной модели последующей оценки требует особого разъяснения. Согласно **IAS 36** порядок признания убытка от обесценения при данной модели состоит в следующем: если актив отражается по переоцененной стоимости, тогда убыток от обесценения надлежит учитывать как уменьшение ранее признанного результата переоценки, отнесенного на кредит счета «Резервы переоценки», но не превышая его остаток. Разница между выявленным убытком от обесценения и сальдо по счету «Резервы переоценки» должна отражаться в Отчете о совокупном доходе в части прибыли и убытка как расходы отчетного периода. В противном случае (если отсутствует кредитовый оборот по счету «Резервы переоценки»), выявленный убыток относится на расходы отчетного периода в полном объеме. Если в последующие периоды выявлено увеличение балансовой стоимости переоцениваемого объекта, то такая сумма записывается непосредственно по кредиту счета «Резервы переоценки».

Однако, если при переоценке восстанавливается ранее признанный убыток от обесценения, который был отнесен на финансовый результат, его сумма должна рассматриваться как операционный доход (реверсирования убытка от обесценения) с представлением в Отчете о совокупном доходе в составе прибылей и убытков. Разница между приростом стоимости по результатам переоценки и реверсированным убытком должна отражаться на счете «Резервы переоценки». Следовательно, дебетовое сальдо по счету «Резервы переоценки» не допускается.

Согласно международной практике накопленный прирост стоимости от переоценки, включенный в состав капитала, может переноситься непосредственно на нераспределенную прибыль по мере использования соответствующего актива. Реализованной величиной прироста от переоценки является разница между амортизацией, рассчитанной на основе переоцененной стоимости, и амортизацией, рассчитанной на базе первоначальной стоимости актива. Соответственно, порядок учета в течение периода использования активов будет заключаться в ежегодном переносе суммы из резерва переоценки на нераспределенную прибыль прошлых лет. Это позволяет избежать ситуаций: или бесконечного учета резерва переоценки после прекращения существования актива, или необоснованного завышения нераспределенной прибыли прошлых лет на дату подготовки отчетности. В этом случае возникает вопрос последовательности признания: пересчета прироста стоимости и убытка от обесценения, которая является **еще одной проблемой** последующей оценки долгосрочных активов. По мнению авторов, для решения данной проблемы целесообразно соблюдение следующей последовательности: 1) признание в качестве нераспределенной прибыли определенной доли прироста стоимости актива для обеспечения взаимосвязи с начислением амортизации, рассчитываемой на основании его переоцененной стоимости; 2) отнесение убытка от обесценения на остаток прироста стоимости актива; 3) списание разницы, возникающей при сравнении убытка от обесценения и остатка прироста стоимости, на операционные расходы.

Как было отмечено выше, вторым этапом учета убытка от обесценения является его реверсирование. Порядок реверсирования при применении модели переоцененной стоимости состоит в следующем: любое реверсирование убытка от обесценения по переоцененному активу надлежит учитывать как увеличение стоимости от переоценки в той степени, в которой убыток от обесценения по тому же активу был ранее признан в качестве расходов в Отчете о совокупном доходе, а восстановление этого убытка от обесценения признается как доходы в части прибыли и убытка. Реверсирование ранее признанного убытка от обесценения требует не только определения суммы восстановления амортизации по тестируемым объектам, но и распределения суммы восстановления между приростом стоимости и операционными доходами, если признание убытка от обесценения повлекло за собой отражения в Отчете о совокупном доходе операционных расходов. Это **следующая проблема** при применении модели переоцененной стоимости, которая носит **расчетный характер**.

С целью демонстрации профессионального суждения на предмет выбора одной из моделей последующей оценки долгосрочных активов и осуществления тестирования на предмет обесценения в соответствии с требованиями МСФО ниже приводится конкретная

иллюстрация, содержащая бухгалтерские записи при каждой модели.

Иллюстрация. В Компании для оценки и учета, используемых в основной деятельности основных средств, установлены следующие условия: метод начисления амортизации – линейный; при выявлении признаков обесценения объекты тестируются на предмет обесценения; при обнаружении признаков увеличения стоимости объектов они тестируются на предмет реверсирования убытка от обесценения; тестирование осуществляется согласно рекомендуемому IAS 36 «традиционному методу».

Для выбора наиболее целесообразной модели последующей оценки с точки зрения влияния на бухгалтерский учет и воздействия на содержание финансовой отчетности осуществляется их сравнение. Итак, Компания провела оценку основных средств по их состоянию на: 31.12.201N года; 31.12.201N+2 года; 31.12.201N+4 года.

На 31.12. 201N года состояние действующего рынка продемонстрировало увеличение на 5 500 € справедливой стоимости аналогичных объектов, используемых в деятельности Компании. Результаты последующей оценки трех объектов («А», «В» и «С») на указанную дату в зависимости от модели последующей оценки представлены в таблицах 1 и 2.

Таблица 1

**Информация о балансовой стоимости основных средств на 201N г.
(модель первоначальной стоимости)**

Показатели Объект условный	Первоначальная стоимость, €	Срок использования, год		Накопленная амортизация, €	Балансовая стоимость (БС), €
		устан.	факт.		
Объект «А»	20 000	5	1	4 000	16 000
Объект «В»	35 000	10	3	10 500	24 500
Объект «С»	50 000	10	0	0	50 000
Итого	105 000	×	×	14 500	90 500

При условии принятия модели переоцененной стоимости возможность выбора одного из двух вариантов пересчета накопленной амортизации (пропорционального распределения или зачета амортизации) поставила перед составителем отчетности задачу, которая потребовала применения профессионального суждения на предмет целесообразности использования одного из двух вариантов.

Таблица 2

**Информация о балансовой стоимости основных средств на 201N г.
(модель переоцененной стоимости)**

Показа- тели Объект	Первоначаль- ная стоимость, €	Срок использования, год		Зачет амортизации, €	Переоцененная стоимость, €		
		устан.	факт.		БС	прирост	итого
Объект «А»	20 000	5	1	4 000	16 000	2 000	18 000
Объект «В»	35 000	10	3	10 500	24 500	3 500	28 000
Объект «С»	50 000	10	0	0	50 000	×	50 000
Итого	105 000	×	×	14 500	90 500	5 500	96 000

Так как вариант пропорционального пересчета амортизации более трудоемкий и затратный (необходимость пересчета первоначальной стоимости объекта и накопленной амортизации на каждую отчетную дату при изменении справедливой стоимости), то принято решение об использовании варианта полного зачета амортизации. В конце 201N+2 года были выявлены внутренние признаки обесценения (разработка и внедрение новых элементов технологического процесса), и Компания провела тестирование на предмет обесценения объектов по состоянию на 31.12.201N+2 года, располагая следующей информацией (табл.3, 4).

Таблица 3

**Информация о балансовой стоимости основных средств на 201N+2 г.
(модель первоначальной стоимости)**

Показатели Объект	Первоначальная стоимость, €	Срок использования, год		Накопленная амортизация, €	Балансовая стоимость, €
		устан.	факт.		
Объект «А»	20 000	5	3	12 000	8 000
Объект «В»	35 000	10	5	17 500	17 500
Объект «С»	50 000	10	2	10 000	40 000
Итого	105 000	×	×	39 500	65 500

Таблица 4

**Информация о балансовой стоимости основных средств на 201N+2 г.
(модель переоцененной стоимости)**

Показатели Объект	Переоцененная стоимость, €	Срок использования, год		Накопленная амортизация, €	Переоцененная стоимость, €		
		устан.	факт.		БС	прирост	итого
Объект «А»	18 000	4	2	9 000	8 000	1 000	9 000
Объект «В»	28 000	7	2	8 000	17 500	2 500	20 000
Объект «С»	50 000	10	2	10 000	40 000	×	40 000
Итого	96 000	×	×	27 000	65 500	3 500	69 000

Компания применила традиционный метод при проведении тестирования и получила результаты, которые по сравниваемым моделям представлены в таблице 5. В процессе тестирования выявленный убыток от обесценения рассчитан и признан по соответствующим объектам согласно установленному IAS 36 порядку.

Таблица 5

Результаты тестирования основных средств на 201N+2 г.

(€)

Показатели Объект	Балансовая стоимость по модели:		Ценность использования	Справедливая стоимость	Возмещаемая стоимость	Убыток от обесценения при модели:	
	первоначальной стоимости	переоцененной стоимости				первоначальной стоимости	переоцененной стоимости
Объект «А»	8 000	9 000	6 780	6 500	6 780	1 220	2 220
Объект «В»	17 500	20 000	14 830	14 800	14 830	2 670	5 170
Объект «С»	40 000	40 000	33 890	33 800	33 890	6 110	6 110
Итого	65 500	69 000	55 500	55 100	55 500	10 000	13 500

Признание Компанией убытка от обесценения осуществляется косвенным путем. Убыток от обесценения при использовании модели оценки по:

- первоначальной стоимости – 10 000 €, который признается как операционные расходы в корреспонденции со счетом «Обесценение активов»;
- переоцененной стоимости – 13 500 €, из которых 3 500 € относится на сальдо по субсчету «Резервы переоценки», а остальная сумма (10 000 €) признается в качестве операционных расходов. Изменение сальдо прироста стоимости (см. табл. 2) на 2 000

€ (5 500 € – 3 500 €) обусловлено последовательным его списанием в течение двух лет, с учетом оставшегося срока службы: по объекту «А» – 1 000 € (2 000 €×2/4); по объекту «В» – 1 000 € (3 500 €×2/7). Корреспондирующим счетом при признании убытка от обесценения является «Обесценение активов».

В 201N+4 году у Компании появились основания считать, что ранее признанный убыток от обесценения основных средств может быть восстановлен: выявлены как внешний (улучшение рыночных условий), так и внутренний (внедрение новой технологии производства) признаки. Для учета суммы реверсируемого убытка от обесценения необходимо располагать информацией: о балансовой стоимости объекта полученной после признания убытка от обесценения, и о той, которая была бы, если бы убыток от обесценения не был бы признан; о возмещаемой стоимости, которая является мотивом процедуры тестирования применяемой в установленном порядке (табл. 6, 7).

Таблица 6

**Результаты тестирования основных средств на 31.12. 201N+4 г.
(модель первоначальной стоимости)**

(€)

Показатели Объект	Балансовая стоимость		Возмещаемая стоимость	Балансовая стоимость после РУ	Реверсирование убытка от обесценения на:		
	после тестирования	без тестирования			БС	амортизацию	итого
Объект «А»	0	0	1 000	0	1 220	1 220	0
Объект «В»	8 898	10 500	12 000	10 500	2 670	1 068	1 602
Объект «С»	25 417	30 000	35 000	30 000	6 110	1 527	4 583
Итого	34 315	40 500	48 000	40 500	10 000	3 815	6 185

При основной модели (табл. 6) общая величина восстановления убытка составляет 6 185 € с учетом ранее признанного убытка в размере 10 000 €, что является результатом сравнения балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью на дату проведения тестирования. В результате такого сравнения выявлено, что правило реверсирования выполняется только для объектов «В» (8 898 € < 10 500 €) и «С» (25 417 € < 30 000 €), по которым Компания должна восстановить убыток от обесценения в размере 6 185 € (40 500 € – 34 315 €). Для объекта «А» реверсирование ранее признанного убытка от обесценения не влечет за собой увеличение его стоимости по причине того, что фактический срок использования достиг установленного и его балансовая стоимость равна нулю. Разница (7 500 €) между итоговой возмещаемой стоимостью (48 000 €) и балансовой стоимостью без тестирования (40 500 €) классифицируется согласно IAS 36 как внутрисозданный гудвилл и признанию не подлежит. Реверсирование убытка при применении метода переоцененной стоимости производится в порядке, предписываемым IAS 36 (табл. 7).

Согласно методу переоцененной стоимости разница (5 000 €) между возмещаемой стоимостью (48 000 €) и балансовой стоимостью (43 000 €), которая была бы, если бы признание убытка от обесценения не имело места, признается как прирост стоимости.

Для отражения в учете результатов тестирования на предмет признания и реверсирования убытка от обесценения в Рабочем плане счетов Компании используются: некоторые счета затрат и операционных расходов, применяемых в зависимости от функционального назначения основных средств; счет «Прочие операционные доходы»; субсчет «Обесценение основных средств». Итак: на 31.12. 201N года переоценка учтена посредством отражения прироста (5 500 €); на 31 декабря следующих за отчетным периодом годам (201N+1 и 201N+2 гг.) амортизирован резерв переоценки сумму 2 000 €, с его отнесением на нераспределенную прибыль прошлых лет; на 31.12. 201N+2 года выявлен убыток от обесценения в размере 13 500 €, отнесенный на: прирост стоимости в сумме 3 500 € и на операционные расходы – 10 000 €; на 31.12. 201N+4 года результаты тестирования показали на необходимость реверсирования ранее признанного (201N+2 г.) убытка от обесценения, что потребовало определения корректировки амортизации по тестируемым объектам (5 815 €), и

распределения суммы восстановления (13 500 €) между приростом стоимости (3 500 €) и операционными доходами (10 000 €) (табл. 7).

Таблица 7

Результаты тестирования основных средств на 31.12. 201N+4 г.
(модель переоцененной стоимости)

(€)

Показатели Объект	Балансовая стоимость		Возмещаемая стоимость	Переоцененная стоимость			Реверсирование убытка от обесценения на:		
	после тестирования	без тестирования		БС	прирост	итого	БС	амортизацию	итого
Объект «А»	0	1 000	1 000	1 000	0	1 000	2 220	2 220	0
Объект «В»	8 898	12 000	12 000	12 000	0	12 000	5 170	2 068	3 102
Объект «С»	25 418	30 000	35 000	30 000	5 000	35 000	6 110	1 527	4 583
Итого	34 316	43 000	48 000	43 000	5 000	48 000	13 500	5 815	7 685

На базе данных иллюстрации ниже приводится сравнение бухгалтерских записей последующей оценки основных средств по двум моделям (табл. 8).

Таблица 8

Бухгалтерские записи для отражения оценки основных средств согласно подходам по МСФО

Дата	Содержание операции	Применение модели первоначальной стоимости		Применение модели переоцененной стоимости	
		Корреспондирующие счета	Сумма, €	Корреспондирующие счета	Сумма, €
31.12 201N-2	1. Начислена амортизация основных средств	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	14 500	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	14 500
... 31.12 201N	2. Списание накопленной амортизации основных средств	×	×	Дт сч. 124 «Амортизация основных средств» Кт сч. 123 «Основные средства»	14 500
	3. Прирост балансовой стоимости основного средства	×	×	Дт сч. 123 «Основные средства» Кт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов»	5 500

31.12. 201N+1; 31.12. 201N+2	4. Начислена амортизация основных средств ¹	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	25 000	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	27 000
	5. Сумма амортизации резерва переоценки	×	×	Дт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов» Кт субсч. 332 1 «Нераспределенная накопленная прибыль»	2 000
	6. Отрицательная разница от переоценки	×	×	Дт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов» Кт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств»	3 500
	7. Признан убыток от обесценения основных средств	Дт субсч. 821 3 «Убыток от обесценения долгосрочных активов» Кт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств»	10 000	Дт субсч. 821 3 «Убыток от обесценения долгосрочных активов» Кт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств»	10 000
31.12. 201N+3; 31.12. 201N+4	8. Начислена амортизация основных средств	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 Амортизация основных средств	21 185	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	21 185
	9. Восстановление суммы ранее начисленной амортизации основных средств	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	3 815	Дт субсч. 821 2 «Косвенные постоянные производственные затраты» Кт сч. 124 «Амортизация основных средств»	5 815
	10. Реверсирование убытка от обесценения основных средств	Дт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств» Кт субсч. 612 8 «Доходы от реверсирования убытка от обесценения»	10 000	Дт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств» Кт субсч. 612 8 «Доходы от реверсирования убытка от обесценения»	10 000

¹ 25 000 € = 39 500 € - 14 500 € (см. табл. 1 и 3).

11. Восстановление резерва переоценки	×	×	Дт субсч. 127 4 «Обесценение основных средств» Кт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов»	3 500
12. Прирост стоимости основных средств	×	×	Дт сч. 123 «Основные средства» Кт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов»	6 000
13. Списание объекта «А»		20 000	Дт сч. 124 «Амортизация основных средств» Кт сч. 123 «Основные средства»	18 000
14. Амортизация резерва переоценки списанного объекта «А»	×	×	Дт субсч. 343 3 «Резервы переоценки долгосрочных материальных активов» Кт субсч. 332 1 «Нераспределенная накопленная прибыль»	1 000

Заключение

Применение модели переоцененной стоимости для нематериальных активов в контексте положений МСФО ограничивается наличием активного рынка для аналогичных объектов, поскольку каждый нематериальный актив по своей сути является уникальным активом.

Вопрос применения альтернативной модели для последующей оценки основных средств, при определенных условиях ее использования, в базовых МСФО не рассматривается. Эта ситуация является примером того, когда проявление профессионального суждения определяет не только порядок бухгалтерского учета, но и демонстрирует способность составителя отчетности на практике использовать ограничения качественных характеристик финансовой отчетности для обеспечения ее полезности. При этом следует принять во внимание и принцип соотношения затраты – выгоды.

Важность профессионального суждения обусловлена и тем, что тексты стандартов достаточно сжаты и не всегда содержат четких определений и руководства по учету и отражению в отчетности всех возможных ситуаций.

Таким образом, профессиональное суждение:

- ✓ предполагает объективность, поскольку оно основано на анализе свершившихся фактов хозяйственной деятельности отдельно взятой бизнес-единицы;
- ✓ оценивается содержанием финансовой отчетности, то есть ее достоверностью;
- ✓ динамично развивается, так как зависит от эволюции системы бухгалтерского учета;
- ✓ носит субъективный характер, поскольку это мнение – результат знаний, умения и опыта конкретного специалиста.

Библиография:

1. [www. minfin.md](http://www.minfin.md): Международные стандарты финансовой отчетности 2013.
2. Пятов, М. Л.; Смирнова, И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М., «1 С Паблицинг», 2008.
3. Цуркану, В.; Голочалова, И. Составление финансовой отчетности по международным стандартам. Учебно-практическое пособие. Кишинэу: АСАР, 2014.